



# OBERVERWALTUNGSGERICHT RHEINLAND-PFALZ

## URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Verwaltungsrechtsstreit

\*\*\*\*\*,

- Antragstellerin -

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte Diesel und Kollegen, Metzelsstraße  
30, 54290 Trier,

g e g e n

die Stadt Trier, vertreten durch den Oberbürgermeister, Augustinerhof,  
54290 Trier,

- Antragsgegnerin -

w e g e n Kultur- und Tourismusförderabgabe  
hier: Normenkontrollverfahren

hat der 6. Senat des Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz in Koblenz aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 17. Mai 2011, an der teilgenommen haben

Vorsitzender Richter am Oberverwaltungsgericht Dr. Mildner  
Richter am Oberverwaltungsgericht Dr. Beuscher  
Richter am Oberverwaltungsgericht Kröger

für Recht erkannt:

Der Normenkontrollantrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand**

Die Antragstellerin, die im Stadtgebiet der Antragsgegnerin ein Hotel betreibt, wendet sich mit ihrem Normenkontrollantrag gegen deren „Satzung über die Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen in Trier“ vom 17. November 2010 - im Folgenden: KTAS -, die am 1. Januar 2011 in Kraft getreten ist.

Danach wird diese Kultur- und Tourismusförderabgabe als indirekte örtliche Aufwandsteuer für entgeltliche Übernachtungen Erwachsener in Beherbergungsbetrieben erhoben. Steuerschuldner ist der Betreiber des jeweiligen Beherbergungsbetriebs, der verpflichtet ist, bis zum 10. Tag nach dem Ablauf eines Kalendervierteljahres eine Erklärung nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck einzureichen. Die Abgabe beträgt 1,00 € je Nacht und Übernachtungsgast. Bei einem zusammenhängenden Aufenthalt in demselben Beherbergungsbetrieb werden höchstens sieben Übernachtungen mit der Abgabe belegt.

Zur Begründung ihres Normenkontrollantrags trägt die Antragstellerin vor:

Es bestünden gravierende Bedenken gegen die Annahme, bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe handle es sich um eine Aufwandsteuer. Bereits der Titel der Satzung wecke Zweifel, ob eine Zweckbindung des Abgabenaufkommens

vorgetäuscht werden solle, oder ob die Erhebung eines Fremdenverkehrsbeziehungsweise Kurbeitrags beabsichtigt sei. Die hier gewählte „Hybridlösung“ sei schon nach ihrer Zielsetzung zwischen der Fremdenverkehrsabgabe und einer gesetzlich nicht normierten Sonderabgabe unter dem Deckmantel einer Steuer angesiedelt.

Eine Übernachtung als solche sei auch kein Merkmal besonderer Leistungsfähigkeit. Sie gehe nicht über das hinaus, was zur gewöhnlichen Lebensführung erforderlich sei. Darüber hinaus dienten beruflich veranlasste Übernachtungen nicht der persönlichen Lebensführung, unterfielen aber dennoch der Abgabe. Die Situation sei vergleichbar mit der eines Diensthundeführers, der nicht zur Hundesteuer herangezogen werden könne, oder dem Inhaber einer lediglich aus Gründen der Einkommenserzielung vorgehaltenen Zweitwohnung, die nicht der Zweitwohnungssteuer unterliege. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe sei zudem mit der Umsatzsteuer gleichartig.

Die Satzung verstoße darüber hinaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da die Zahl der Übernachtungen - zudem begrenzt auf sieben in Folge – als Steuermaßstab völlig untauglich sei und die Steuerpflichtigen in nicht zu rechtfertigender Weise ungleich belaste. Der Gesichtspunkt der Vereinfachung greife nicht durch, da die Betreiber der Übernachtungsbetriebe im Rahmen der Umsatzsteuererhebung die Übernachtungspreise ohnehin erfassen müssten. Zudem bereite es Schwierigkeiten, die Einzelheiten der Kultur- und Tourismusförderabgabe bei Anfragen von Reiseveranstaltern oder beim Einsatz automatisierter Buchungssysteme zu berücksichtigen. Es sei ihr auch nicht möglich, bereits vor dem Satzungsbeschluss langfristige vereinbarte Festpreise an die Abgabe anzupassen, und es sei grundsätzlich fraglich, ob ein „Einpreisen“ der Abgabe am Markt durchsetzbar sei.

Die Antragstellerin beantragt,

die Satzung zur Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen in Trier vom 17. November 2010 für nichtig zu erklären.

Die Antragsgegnerin beantragt,  
den Antrag abzulehnen.

Zur Begründung trägt sie vor:

Aus dem Satzungstext gehe eindeutig hervor, dass es sich bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe um eine kommunale Aufwandsteuer und nicht um eine Sonderabgabe handle. Ihre Benennung bringe lediglich die Absicht zum Ausdruck, das Steueraufkommen auch für die Kultur- und Tourismusförderung zu verwenden, sofern die Haushaltslage das zulasse. Die Abgabe unterscheide sich vom Fremdenverkehrsbeitrag dadurch, dass sie nicht zweckgebunden sei und gerade die Zielgruppe der Übernachtungsgäste herangezogen werden solle. Die Möglichkeit, einen Fremdenverkehrsbeitrag zu erheben, stehe der Erhebung der Kultur- und Tourismusförderabgabe nicht entgegen.

Die Inanspruchnahme einer entgeltlichen Übernachtungsmöglichkeit diene selbst dann dem persönlichen Lebensbedarf, wenn sie beruflich veranlasst sei, denn maßgebend sei allein der durch den Konsum erzeugte äußere Eindruck besonderer Leistungsfähigkeit. Schließlich sei die Kultur- und Tourismusförderabgabe auch nicht der Umsatzsteuer gleichartig.

Dass die Steuer unabhängig vom Übernachtungspreis erhoben werde, sei aus Gründen der Vereinfachung gerechtfertigt. Dadurch werde insbesondere die Belastung der Beherbergungsunternehmer begrenzt. Ebenso sei es aufgrund des ihr zustehenden Gestaltungsspielraums unbedenklich, die Abgabe auf die ersten sieben Übernachtungen zu begrenzen.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemachten Akten Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

Der Normenkontrollantrag ist zulässig, hat aber in der Sache keinen Erfolg.

I. Die Antragsgegnerin ist nach § 2 Abs. 1 S. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 2 S. 1 des Kommunalabgabengesetzes - KAG - zum Erlass der mit dem Normenkontrollantrag angegriffenen Satzung berechtigt. Danach können die Gemeinden aufgrund einer Satzung örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit diese nicht bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartig sind. § 5 Abs. 2 S. 1 KAG ist seinerseits durch Art. 105 Abs. 2a S. 1 des Grundgesetzes - GG - gedeckt, wonach die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern haben, solange und soweit diese nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Die Bestimmung ermächtigte den Landesgesetzgeber, den Gemeinden die Kompetenz zum Erlass diesbezüglicher Satzungen einzuräumen.

Die auf dieser Grundlage beruhende „Satzung über die Erhebung einer Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen Trier“ vom 17. November 2010 begegnet keinen durchgreifenden Bedenken: Die Möglichkeit, unter den Voraussetzungen des § 12 KAG Fremdenverkehrs- und Kurbeiträge zu erheben, beschränkt nicht die Kompetenz der Antragsgegnerin zur Erhebung einer auf § 5 Abs. 2 S. 1 KAG gestützten Kultur- und Tourismusförderabgabe (II.). Bei ihr handelt es sich um eine Aufwandsteuer (III.), deren Charakter als örtliche Steuer keinem Zweifel unterliegt (IV.). Sie ist nicht mit der allein in Betracht kommenden bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer gleichartig (V.) und steht insoweit auch nicht im Widerspruch zu dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht (VI.). Aufgrund des weiten Gestaltungsspielraums der Antragsgegnerin verstößt die Satzung weder hinsichtlich des Gegenstands noch hinsichtlich des Maßstabs der Abgabe gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (VII.). Im Hinblick auf den gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - geltenden ermäßigten Steuersatz für Beherbergungsleistungen ist der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung ebenfalls nicht beeinträchtigt (VIII.). Auch der Grundsatz der Normenwahrheit steht der Bezeichnung der Abgabe als „Kultur- und Tourismusförderabgabe“ nicht entgegen (X.). Die Satzung verletzt die

betroffenen Beherbergungsunternehmer schließlich nicht in ihrer Berufsfreiheit (XII.).

II. § 12 KAG ist entgegen der Auffassung der Antragstellerin keine gegenüber § 5 Abs. 2 S. 1 KAG speziellere Vorschrift für fremdenverkehrsbezogene Abgaben und schränkt daher dessen Anwendungsbereich insoweit nicht ein. Nach der amtlichen Gesetzesbegründung (LT-Drs. 12/5443 S. 29) ist § 12 KAG (lediglich) lex specialis gegenüber § 7 KAG, der die Erhebung von Benutzungsgebühren sowie einmaligen und wiederkehrenden Beiträgen regelt. Folgerichtig findet sich in § 12 Abs. 4 S. 1 KAG nur eine Bestimmung zum Verhältnis dieses Paragraphen zu § 7 KAG sowie der von § 12 KAG geregelten Beitragsarten zueinander. Danach können Beiträge nach § 12 Abs. 1 und 2 KAG nebeneinander oder neben Benutzungsgebühren nach § 7 Abs. 1 KAG erhoben werden. Gegen eine Spezialität des § 12 KAG im Verhältnis zu § 5 Abs. 2 KAG spricht auch, dass beide Vorschriften unverbunden in verschiedenen Abschnitten des Gesetzes stehen und unterschiedliche Abgabearten betreffen.

III. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe ist eine Steuer (1.), die als Aufwandsteuer im Sinne von Art 105 Abs. 2a GG und § 5 Abs. 2 S. 1 KAG zu qualifizieren ist (2.). Hieran ändert sich nichts aufgrund des Umstands, dass die Kultur- und Tourismusförderabgabe auch auf solche Übernachtungen erhoben wird, die beruflich veranlasst oder aus einem anderen Grund nicht auf der freien Entscheidung des Übernachtungsgastes beruhen (3.).

1. Bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe handelt es sich um eine Steuer. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind Steuern im Sinne des Grundgesetzes in Anlehnung an den Steuerbegriff der Abgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (vgl. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 -, BVerfGE 65, 325 [344]). Die Kultur- und Tourismusförderabgabe erfüllt die Merkmale dieser Definition. Insbesondere stellt sie keine Gegenleistung für eine besondere Leistung dar und dient der Erzielung von Einkünften.

Abgesehen davon, dass eine Zweckbindung im Hinblick auf den Begriff der Steuer grundsätzlich unbedenklich ist (vgl. - zur sogenannten Ökosteuer - BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 905/00 -, BVerfGE 110, 274 [294 f.]) sind die Einnahmen aus der Kultur- und Tourismusförderabgabe trotz ihrer Bezeichnung nicht zweckgebunden, da die Satzung keine entsprechenden Regelungen enthält. Sie leistet damit lediglich einen Beitrag zur Verbesserung der allgemeinen Einnahmesituation der Antragsgegnerin. Die von ihr bekundete Absicht, die Mehreinnahmen insbesondere für kulturelle und touristische Zwecke einzusetzen, bewirkt keine rechtlich verbindliche Zweckbindung des Steueraufkommens.

**2.** Die Kultur- und Tourismusförderabgabe weist darüber hinaus alle Merkmale einer Aufwandsteuer auf.

**a)** Aufwandsteuern sind Steuern auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die in der Einkommensverwendung für den persönlichen, über den Grundbedarf hinausgehenden Lebensbedarf zum Ausdruck kommt. Ihr ausschlaggebendes Merkmal ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustands, für den finanzielle Mittel verwendet werden. In ihm kommt typischerweise wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, wobei es keine Rolle spielt, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird, ob er im Einzelfall die Leistungsfähigkeit überschreitet und welchen Zwecken er dient (BVerfG, Beschlüsse vom 6. Dezember 1983, a.a.O. [346 ff.], 11. Oktober 2005 - 1 BvR 1232/00, 1 BvR 2627/03 -, BVerfGE 114, 316 [334], 17. Februar 2010 - 1 BvR 529/09 -, NVwZ-RR 2010, 1022 und 17. Februar 2010 - 1 BvR 2664/09 -, NVwZ-RR 2010, 457). Während Verbrauchsteuern den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten (BVerfG, Urteil vom 07. Mai 1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95 -, BVerfGE 98, 106 [123]), sind Aufwandsteuern Steuern auf den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen (Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 3 Rn. 48 f.). Ob eine Abgabe als Aufwandsteuer zu qualifizieren ist, bestimmt sich nicht nach ihrer Bezeichnung, sondern nach ihrem Steuertatbestand, ihrem Steuermaßstab - soweit er ihren Typus prägt - und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen, wobei für die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 - 1 BvL 8/05 -, BVerfGE 123, 1 [16]).

**b)** Die Kultur- und Tourismusförderabgabe belastet den finanziellen Aufwand des Übernachtungsgastes für Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben (§ 2 KTAS), soll also als indirekte Steuer (vgl. z.B. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2. Aufl. 2010, § 8 Rn. 20) dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit erfassen. Sie wird zwar vom Inhaber des jeweiligen Beherbergungsbetriebs als Steuerschuldner erhoben (§ 5 KTAS). Dieser hat allerdings die Möglichkeit, sie zumindest kalkulatorisch auf den Übernachtungsgast abzuwälzen. Ob ihm das in der Praxis gelingt, ist für den Charakter der Abgabe als Aufwandsteuer irrelevant (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009, a.a.O. [18]).

**c)** Eine Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb stellt darüber hinaus typischerweise einen Aufwand dar, der über die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum hinausgeht. Dieses wird regelmäßig durch die Nutzung eigenen oder längerfristig gemieteten Wohnraums abgedeckt, während - regelmäßig auf kürzere Zeiträume begrenzte - Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben hinzutreten, ohne dass die Nutzungsmöglichkeit des ansonsten zur Verfügung stehenden Wohnraums aufgegeben wird. Sonderfälle, in denen Menschen in Beherbergungsbetrieben - meist für eine Übergangszeit - übernachten, weil ihnen sonstiger Wohnraum nicht zur Verfügung steht, müssen für die Bestimmung des Charakters der Abgabe außer Betracht bleiben.

Hiergegen kann die Antragstellerin nicht mit Erfolg einwenden, Übernachtungen zu touristischen Zwecken seien eine Massenerscheinung, die keine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegeln. Das Verreisen einschließlich der damit verbundenen Übernachtung in Beherbergungsbetrieben diene vielmehr der Befriedigung eines allgemeinen Lebensbedarfs, und dem auf Reisen befindlichen Übernachtungsgast könne auch - anders als dem Inhaber einer Zweitwohnung - nicht zugemutet werden, seine vorhandene Wohnung aufzugeben, um einen zusätzlichen Aufwand zur Deckung des Wohnbedarfs zu vermeiden.

Diese Einwände greifen nicht durch. Voraussetzung für die Annahme einer Aufwandsteuer ist lediglich ein über den Grundbedarf hinausgehender Konsum. Dieser muss weder einer begüterten Minderheit vorbehalten bzw. nur von einer solchen realisiert werden, noch besonders kostspielig sein oder allgemein als



Luxus angesehen werden (vgl. z.B. BVerwG, Urteil vom 16. Mai 2007 - 10 C 1.07 -, DÖV 2008, 34). Ein Beleg hierfür ist etwa die Hundesteuer oder die Vergnügungssteuer - insbesondere in der Ausprägung der Spielgerätesteuern -, denen als herkömmliche Aufwandsteuern eine diese Steuerart prägende Bedeutung zukommt.

Zwar weist die Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb gegenüber dem Innehaben einer Zweitwohnung durchaus erhebliche Unterschiede auf. So ist die Inanspruchnahme einer entgeltlichen Übernachtungsmöglichkeit regelmäßig auf einen relativ kurzen Zeitraum begrenzt, während eine Zweitwohnung in der Regel auf Dauer oder wenigstens für einen längeren Zeitraum vorgehalten wird. Des Weiteren wird ein kurzfristig bewohntes Hotelzimmer nicht in demselben Maße als „weiterer Lebensmittelpunkt“ wahrgenommen wie eine längerfristig oder mit zeitlichen Unterbrechungen immer wieder selbst genutzte Zweitwohnung. Ebenso weist die Antragstellerin zutreffend darauf hin, dass ein Reisender die Kultur- und Tourismusförderabgabe nicht in zumutbarer Weise dadurch vermeiden kann, dass er seine ständige Wohnung aufgibt.

Diese Aspekte ändern aber nichts daran, dass das Verreisen selbst und die damit verbundene Notwendigkeit, außerhalb der eigenen Wohnung zu übernachten, über die Deckung des persönlichen Grundbedarfs hinausgehen. Das Bundesverfassungsgericht hat im Übrigen den Gesichtspunkt der Vermeidbarkeit in seinen Entscheidungen zur Zweitwohnungssteuer zwar angesprochen. Dabei ging es jedoch um die Frage, ob die Belastung mit der Zweitwohnungssteuer im Einzelfall als unzulässiger Eingriff in den durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützten Bereich der Familie darstellt (BVerfG, Beschlüsse vom 11. Oktober 2005 und 17. Februar 2010, a.a.O.). Jedoch hat es unter diesem Gesichtspunkt nicht infrage gestellt, dass das Innehaben einer Zweitwohnung einen über die Deckung des Grundbedarfs hinausgehenden Aufwand darstellt.

**3.** Bedenken gegen die Zulässigkeit der Kultur- und Tourismusförderabgabe als Aufwandsteuer bestehen entgegen der Auffassung der Antragstellerin auch nicht im Hinblick darauf, dass sie Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben selbst dann erfasst, wenn sie beruflich bedingt oder aus anderen Gründen nicht bzw. nicht völlig freiwillig sind.

**a)** In ihren Entscheidungen zur Zweitwohnungssteuer haben das Bundesverfassungsgericht und das Bundesverwaltungsgericht herausgestellt, dass für die Besteuerung eines Aufwands allein der isolierte Vorgang des Konsums als typischer Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit maßgeblich ist, unabhängig davon, ob er durch die Berufsausübung veranlasst ist, die entstandenen Kosten steuerrechtlich als Werbungskosten absetzbar sind oder ob sie von anderer Seite getragen werden. Das Wesen der Aufwandsteuer schließt es aus, für die Steuerpflicht auf wertende Berücksichtigung der Absichten und verfolgten ferneren Ziele, die dem Aufwand zugrunde liegen, abzustellen. (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. [347], Urteil vom 17. Februar 2010, a.a.O.; BVerwG, Urteil vom 13. Mai 2009 - 9 C 7.08 -, NVwZ 2009, 1437). Die Freiwilligkeit des Aufwands oder seine Veranlassung allein durch den Konsumwillen des Steuerpflichtigen ist daher gerade kein ungeschriebenes Merkmal der Aufwandsteuer (BVerwG, Urteil vom 13. Mai 2009, a.a.O.).

Diese Auffassung, der sich der Senat anschließt, wird nicht dadurch infrage gestellt, dass Wohnungen, die als reine Geld- oder Vermögensanlage gehalten werden und nicht einmal zeitweise für den privaten Konsum zur Verfügung stehen, nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts nicht der Zweitwohnungssteuer unterliegen. Denn ausschlaggebend für diese Abgrenzung ist der Umstand, dass der Aufwand ausschließlich der Einkommenserzielung und nicht der Einkommensverwendung dient. Hingegen unterliegt eine solche Wohnung grundsätzlich der Zweitwohnungssteuer, wenn sie zwar aus Gründen der Kapitalanlage angeschafft wurde, aber daneben - wenn auch nur für einen vergleichsweise kurzen Zeitraum - vom Eigentümer bewohnt werden könnte (BVerwG, Urteile vom 12. April 2000 - 11 C 12/99 -, BVerwGE 111, 122 [126] und vom 30. Juni 1999 - 8 C 6/98 -, BVerwGE 109, 188 [190]).

**b)** Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, wonach die Haltung eines Diensthundes nicht der Hundesteuerpflicht unterliegt, steht ebenfalls nicht im Widerspruch zu dem Grundsatz, wonach der hinter einem bestimmten Aufwand stehenden Motivation für die Möglichkeit seiner Besteuerung keine entscheidende Bedeutung zukommt. Vielmehr stellt das Bundesverwaltungsgericht maßgeblich darauf ab, die Haltung eines Diensthundes stelle - nach den Umständen des

konkreten Falles - keine Angelegenheit der persönlichen Lebensführung, sondern die Erfüllung einer Dienstpflicht dar. Die Entscheidung, einen Diensthund zu erwerben und zu halten, treffe nicht der Halter oder ein seinem Haushalt angehöriges Mitglied, sondern der Dienstherr. Der Halter könne nicht entscheiden, ob er einen Diensthund erwerbe und ggf. welchen. Den Diensthund zu Hause zu betreuen, sei er aufgrund der dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet. Der Umgang mit dem Hund unterliege nicht allein dem Willen des Halters, der auch insoweit an Vorschriften gebunden sei. Für verschiedene Verwendungen bedürfe er einer Genehmigung. Für die Hundehaltung erhalte er eine die Kosten im Wesentlichen abdeckende Aufwandsentschädigung und für die persönliche Beschäftigung mit dem Hund eine Arbeitszeitgutschrift. Werde durch die Hundehaltung - wie in dem konkreten Fall - eine Dienstpflicht erfüllt, fehle es demnach an einem steuerbaren Aufwand für die persönliche Lebensführung (BVerwG, Urteil vom 16. Mai 2007, a.a.O., vgl. auch Urteil vom 13. Mai 2009, a.a.O.).

Entscheidend für das Bestehen einer Steuerpflicht ist danach nicht, ob die Hundehaltung dienstlichen Zwecken dient, also dienstlich veranlasst ist, sondern ob sie nach ihrer konkreten Ausgestaltung ausschließlich dem Dienst zuzuordnen ist. Ob nach diesem Maßstab eine Besteuerung der Hundehaltung auch dann unzulässig ist, wenn ein Beamter oder Arbeitnehmer einen Hund hält, um ihn für dienstliche oder berufliche Zwecke einzusetzen, im Übrigen aber nach seinem eigenen Gutdünken mit ihm verfahren kann, kann hier dahingestellt bleiben. Ebenso bedarf es keiner abschließenden Entscheidung, ob ohne Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls angenommen werden kann, wer einen Hund zu gewerblichen Zwecken halte, betreibe keinen besonderen Aufwand für seine Lebensbedürfnisse und könne daher nicht zur Hundesteuer herangezogen werden (so z.B. OVG NRW, Urteil vom 23. Januar 1997 - 22 A 2455/96 -, NVwZ 1999, 318).

c) Überträgt man die dargelegten Grundsätze der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts zur Zweitwohnungssteuer und zur Hundesteuer auf die Besteuerung des Aufwands für Übernachtungen in Beherbergungsunternehmen, kann deren Zulässigkeit nicht schon deshalb verneint werden, weil eine solche Übernachtung beruflich

veranlasst ist. Vielmehr ist eine Übernachtung der Aufwandbesteuerung nur dann entzogen, wenn sie - wie die als reine Geld- oder Vermögensanlage gehaltene Zweitwohnung - ausschließlich der Einkommenserzielung zuzuordnen bzw. - wie unter bestimmten Umständen die Haltung eines Diensthundes - ausschließlich als Erfüllung einer Dienstpflicht anzusehen ist. Das ist bei beruflich veranlassten Übernachtungen nur dann der Fall, wenn eine häusliche Übernachtung zwingend ausscheidet und die betreffende Person während ihres Aufenthalts keine Möglichkeit hat, neben ihren beruflichen oder geschäftlichen Aktivitäten und der Befriedigung notwendiger Grundbedürfnisse - Nahrungsaufnahme, Schlaf, Körperpflege - auch sonstigen privaten Interessen nachzugehen, also etwa kulturelle, sportliche, gastronomische oder sonstige Freizeitangebote zu nutzen.

Eine solche (Zwangs-)Situation wird man bei einem beruflich veranlassten Aufenthalt in einem Beherbergungsbetrieb nicht regelmäßig annehmen müssen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass üblicherweise zumindest ein gewisser Freiraum für private Aktivitäten bleibt. Auch können berufliche Zwecke und private Interessen von vornherein miteinander verknüpft sein. Daher ist es nicht zu beanstanden, dass die Antragsgegnerin angesichts des ihr zustehenden weiten Gestaltungsspielraums und der Notwendigkeit typisierender Regelungen (vgl. z.B. BVerfG, Beschluss vom 17. Februar 2010, a.a.O.) davon abgesehen hat, beruflich veranlasste Übernachtungen von der Kultur- und Tourismusförderabgabe auszunehmen. Das gilt insbesondere angesichts der erheblichen, kaum zu bewältigenden Schwierigkeiten, die es bereiten würde, im Einzelfall zu entscheiden, ob im Fall einer beruflich veranlassten Übernachtung noch Raum für private Aktivitäten bleibt oder nicht. Denn so wie eine Zweitwohnung, die der Kapitalanlage dient, nur dann nicht der Zweitwohnungssteuer unterliegt, wenn sie nicht einmal zeitweise für den privaten Konsum zur Verfügung steht, also hierfür genutzt werden könnte (vgl. BVerwG, Urteil vom 12. April 2000, a.a.O.), kann es auch bei einem Aufenthalt in einem Beherbergungsbetrieb nicht darauf ankommen, ob der betreffende Gast sich neben seinen beruflichen Tätigkeiten auch noch privat betätigt. Die regelmäßig bestehende Möglichkeit hierzu reicht vielmehr aus.

**d)** Schließlich kann auch aus § 12 Abs. 2 S. 4 KAG bzw. § 4 Abs. 3 des Landesgesetzes über die Erhebung einer Kurtaxe in den Staatsbädern von

Rheinland-Pfalz für die Maßgeblichkeit der hinter einem zu steuernden Aufwand stehenden Motivation nichts hergeleitet werden. Nach diesen Vorschriften werden zwar der Kurbeitrag und die Kurtaxe unter anderem nicht von solchen Personen erhoben, die sich in der Gemeinde zur Ausübung ihres Berufs bzw. zu Unterrichts- oder Ausbildungszwecken aufhalten. Da es sich hierbei aber um landesrechtliche Vorschriften handelt, lässt sich bereits aus diesem Grund aus ihnen nichts für die Auslegung des hier maßgeblichen Begriffs der Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG herleiten. Zudem geht es beim Kurbeitrag und bei der Kurtaxe auch nicht um die Belastung eines Aufwands als Ausdruck der Leistungsfähigkeit, sondern um die Abgeltung der Möglichkeit, Kureinrichtungen nutzen zu können, bzw. um den Ausgleich der Vorteile aufgrund der Fremdenverkehrswerbung und der Unterhaltung von Kureinrichtungen (vgl. OVG Rheinland-Pfalz, Urteile vom 21. April 2010 - 6 C 11283/09.OVG - und vom 27. Juni 2003 - 6 A 10170/03 -, AS RP-SL 30, 370; BayVGH, Urteil vom 12. Februar 2004 - 5 N 02.1674 -, NVwZ-RR 2004, 895). Auch das verbietet Rückschlüsse im Hinblick auf die Besteuerung nicht bzw. nicht ausschließlich privat motivierten Aufwands.

**IV.** Dass es sich bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe um eine örtliche Steuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG und somit auch nach § 5 Abs. 2 S. 1 KAG handelt, wird von der Antragstellerin nicht angezweifelt und begegnet auch keinen Bedenken. Örtliche Steuern müssen an örtliche Gegebenheiten im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und dürfen wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. [349 f.]). Die Kultur- und Tourismusförderabgabe besteuert Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben im Stadtgebiet der Antragsgegnerin und hat damit einen ortsbezogenen Anknüpfungspunkt. Eine über das Gebiet der Antragsgegnerin hinausreichende unmittelbare Wirkung ist nicht zu erkennen und wird von der Antragstellerin auch nicht dargelegt.

**V.** Die Kultur- und Tourismusförderabgabe ist auch nicht mit der bundesgesetzlich geregelten Umsatzsteuer gleichartig.

**1.** Welche Anforderungen an eine örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuer im Hinblick auf das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG zu stellen sind, lässt sich nur mit Blick auf die Entstehungsgeschichte dieser durch Art. I Nr.

3 Buchst. b des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl. I S. 359) in das Grundgesetz eingefügten Vorschrift bestimmen. Ihre Einführung war von dem Wunsch des Bundesrates getragen, die ausschließliche Steuergesetzgebungskompetenz der Länder nicht auf die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu begrenzen, die es damals bereits gab. Das auf den Vermittlungsausschuss zurückgehende Gleichartigkeitsverbot sollte die Länder und Gemeinden allerdings davon abhalten, Steuern zu erfinden, die bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Dies gilt insbesondere für eine Gemeindeumsatzsteuer (vgl. Selmer, DÖV 1974, 374 [374 f.], m.w.N.).

Aufgrund der Motive für die Schaffung des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG gilt das Verbot der Gleichartigkeit nicht für die zum Zeitpunkt der Einführung dieser Vorschrift üblichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998, a.a.O. [125]). Darüber hinaus folgt aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, dass der Begriff der Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG nicht mit dem traditionellen Begriff der Gleichartigkeit übereinstimmt, der im Rahmen der konkurrierenden Steuergesetzgebung des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG maßgeblich ist, wenn es entsprechend Art. 72 Abs. 1 GG um die Frage geht, ob der Bund bereits von seiner Kompetenz Gebrauch gemacht hat. Der Gleichartigkeitsbegriff des Art. 105 Abs. 2 a GG ist vielmehr enger und seine Voraussetzungen sind nicht so streng wie im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung, weil andernfalls die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern leerliefe (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. [350 f.]).

**2.** Da es sich bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe nicht um eine herkömmliche, sondern eine neue Steuer handelt, gilt für sie das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist eine solche neue Steuer jedenfalls dann nicht einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig, wenn sie den Anforderungen des strengeren herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs genügt. Auszugehen ist dabei von einem Vergleich der steuerbegründenden Tatbestände, wobei neben anderen Gesichtspunkten wie Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und wirtschaftlichen Auswirkungen insbesondere darauf abzustellen ist, ob die zu vergleichenden Steuern dieselbe Quelle wirtschaftlicher

Leistungsfähigkeit ausschöpfen. Der Gesetzgeber hat es allerdings nicht in der Hand, durch verschiedene Formulierungen der Steuertatbestände oder durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen der Steuer die Gleichartigkeit zu vermeiden (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. S. [350 f.]). Maßgeblich ist demnach, ob bei einer wertenden Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung der einzelnen Steuermerkmale wesentliche Unterschiede zwischen den jeweiligen Steuerarten bestehen.

Allerdings heißt es im Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai 1998 (a.a.O. [125]), Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG verlange für die nicht herkömmlichen örtlichen Steuern, dass der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasse wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheide. Jedoch ist diese Entscheidung nicht so zu verstehen, eine neuartige örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuer dürfe in keinem der genannten Einzelmerkmale mit einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig sein. Eine solche wesentliche Verschärfung der Anforderungen im Vergleich zu dem traditionellen Gleichartigkeitsverbot des Art 105 Abs. 2 GG war nicht beabsichtigt. Vielmehr nimmt das Urteil ausdrücklich Bezug auf den Beschluss vom 6. Dezember 1983 (a.a.O.). Daher ist nach wie vor bei neuartigen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern eine Gleichartigkeit mit einer bundesgesetzlich geregelten Steuer jedenfalls dann zu verneinen, wenn nach einer Gesamtbewertung wesentliche Unterschiede zwischen ihnen bestehen (vgl. auch Heun, in: Dreier, Grundgesetz Kommentar, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rn. 41; Vogel/Walter, Bonner Kommentar, Art. 105 [Stand: Juli 2004], Rn. 86 ff.; Siekmann, in: Sachs, Grundgesetz Kommentar, 5. Aufl. 2009, Art. 105 Rn. 44).

**3.** Bei einer wertenden Gesamtbetrachtung bestehen zwischen der Kultur- und Tourismusförderabgabe und der Umsatzsteuer erhebliche Unterschiede im Hinblick auf den Steuergegenstand, den Steuermaßstab und die Erhebungstechnik, so dass ihre Gleichartigkeit zu verneinen ist.

**a)** Unterschiede bestehen bereits hinsichtlich des Steuergegenstands. Nach § 2 KTAS ist Gegenstand der Abgabe der Aufwand der Beherbergungsgastes für entgeltliche Übernachtungen, also die Inanspruchnahme einer bestimmten Leistung. § 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - knüpft dagegen an den

Umsatz des Unternehmers, und zwar für Lieferungen und sonstige Leistungen gleich welcher Art an, wobei allerdings bestimmte Umsätze nach § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG nennt zwar ausdrücklich die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Durch diese Vorschrift wird aber die Umsatzsteuerpflicht für solche Leistungen nicht begründet, sondern sie werden lediglich von der Umsatzsteuerbefreiung bestimmter Umsätze nach § 4 Nr. 12 S. 1 UStG ausgenommen.

Darüber hinaus unterscheidet sich die Kultur- und Tourismusförderabgabe von der Umsatzsteuer dadurch, dass sie von vornherein ausschließlich auf Übernachtungen Erwachsener beschränkt ist (§ 3 KTAS). Eine solche Differenzierung ist der Umsatzsteuer fremd.

**b)** Unterschiede bestehen darüber hinaus beim Steuermaßstab. Während sich die Umsatzsteuer nach § 12 UStG nach Prozentsätzen bemisst und somit streng proportional zur Bemessungsgrundlage verhält, sieht § 4 Abs. 1 KTAS einen festen Beträge von 1,00 € je Übernachtung vor. Bereits insoweit fehlt es an einer der Umsatzsteuer eigenen strengen Proportionalität zum Steuergegenstand. Von einer solchen Proportionalität entfernt sich die Kultur- und Tourismusförderabgabe darüber hinaus noch weiter durch ihre Begrenzung auf höchstens sieben zusammenhängende Übernachtungen. Eine entsprechende Beschränkung auf einen „Grundumsatz“ kennt die Umsatzsteuer ebenfalls nicht.

**c)** Auch hinsichtlich der Erhebungstechnik weicht die Kultur- und Tourismusförderabgabe erheblich von der Umsatzsteuer ab. Bei letzterer handelt es sich um eine "Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug". Die Kultur- und Tourismusförderabgabe als "Einphasen-Aufwandsteuer" setzt hingegen ausschließlich und einmalig auf der Letztanbieterstufe ein. Dies ist ebenfalls als ein gravierender Unterschied anzusehen (vgl. BVerwG, Beschluss vom 19. August 1994, a.a.O. [286 f.] )

**d)** Die aufgezeigten Unterschiede wiegen so schwer, dass die Kultur- und Tourismusförderabgabe und die Umsatzsteuer trotz Übereinstimmungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Auswirkungen bzw. der belasteten Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bei einer wertenden Gesamtbetrachtung als gleichartig erachtet werden können.



**VI.** Die Kultur- und Tourismusförderabgabe verstößt ebenfalls nicht gegen die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347/1, im Folgenden: RL 2006/112/EG).

Nach deren Art. 401 hindert diese Richtlinie unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe hat weder den Charakter von Umsatzsteuern im Sinne der Richtlinie (1.), noch ist ihre Erhebung mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden (2.).

1. Nach Art. 1 Abs. 2 RL 2006/112/EG beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Darüber hinaus wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Schließlich wird das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bis zur Einzelhandelsstufe - diese eingeschlossen - angewandt.

Da die Kultur- und Tourismusförderabgabe nicht genau proportional zum Übernachtungspreis erhoben wird und keine "Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug" darstellt (vgl. oben unter Ziff. V.), entspricht sie bereits deshalb nicht dem Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 1 Abs. 2 RL 2006/112/EG (vgl. ebenso - zu Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG [ABl. Nr. L 145 S. 1] i.d.F. der Richtlinie 91/680/EWG vom 16. Dezember 1991 [ABl. Nr. L 376 S. 1] - BVerwG, Urteil vom 10. Dezember 2009 - 9 C 12/08 -, BVerwGE 135, 367

[379] m.w.N.). Somit kommt es für die vorliegende Entscheidung auch nicht darauf an, ob bereits im Rahmen des Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG auf den gemeinschaftsrechtlichen Umsatzsteuerbegriff abzustellen ist.

2. Dass die Erhebung der Kultur- und Tourismusförderabgabe im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden sein könnte, wird weder von der Antragstellerin behauptet, noch sind Anhaltspunkte hierfür erkennbar.

**VII.** Die Satzung verstößt weder hinsichtlich des festgelegten Steuergegenstands noch des Steuermaßstabs gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

1. Art. 3 Abs. 1 GG beinhaltet für den Bereich des Steuerrechts den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten. Dieser verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand - bei der Aufwandsteuer die in der Vermögensaufwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit - in den Blick nimmt, an deren Erfassung sich die tatbestandliche Ausgestaltung der Steuer orientieren muss. Dem jeweiligen Normgeber steht allerdings sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes ein weit reichender Entscheidungsspielraum zu, wobei die mit typisierenden Regelungen verbundenen steuerlichen Vorteile im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen müssen. Wählt der Gesetzgeber bei einer Aufwandsteuer statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-) Maßstab, so ist er auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Aufwand wenigstens wahrscheinlich macht. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Jedenfalls muss er einen zumindest lockeren Bezug zu dem Aufwand aufweisen, der den Belastungsgrund bildet. Im Falle einer indirekten Aufwandsteuer muss es dem Steuerschuldner zudem grundsätzlich möglich sein, die Abgabe wenigstens kalkulatorisch auf den Steuerträger, dessen Aufwand der Besteuerung unterliegt, zu überwälzen (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009, a.a.O. [22 f.]).

2. Es ist zunächst entgegen der Auffassung der Antragstellerin nicht gleichheitswidrig, dass die Antragsgegnerin neben den Beherbergungsunternehmen nicht auch andere vom Fremdenverkehr stark frequentierte Betriebe zu einer Abgabe heranzieht. Der jeweilige Normgeber hat insoweit eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Erschließt er eine bestimmte Steuerquelle, während er andere nicht ausschöpft, so ist der allgemeine Gleichheitssatz nicht verletzt, wenn finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen die verschiedene Behandlung rechtfertigen (BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983, a.a.O. [354]).

Die Besteuerung von Übernachtungen in Beherbergungsunternehmen hat gegenüber sonstigen Konsumvorgängen den Vorteil, dass sowohl die Zahl der maßgeblichen Konsumvorgänge als auch die der betroffenen Unternehmer begrenzt ist. Die Steuererhebung und die entsprechende Überwachung erfordern deshalb einen vergleichsweise geringen Aufwand. Das rechtfertigt es bereits sich auf die Besteuerung eines solchen Aufwands zu beschränken. Zudem ist bei dieser Art Aufwand sowohl die Örtlichkeit der Steuer als auch - bei typisierender Betrachtung - die Zuordnung des Aufwands zum persönlichen Lebensbedarf zu bejahen (vgl. oben Ziff. III.2. und 3.), während das bei anderen mit dem Fremdenverkehr im Zusammenhang stehenden Konsumvorgängen durchaus Schwierigkeiten bereiten kann. Diese Gründe genügen für die von der Antragsgegnerin vorgenommene Begrenzung des Steuergegenstands und damit auch des Kreises der Steuerschuldner.

3. Die Regelungen § 4 KTAS über die Höhe der Kultur- und Tourismusförderabgabe genügen ebenfalls den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes. Danach beträgt die Steuer 1,00 € pro Übernachtung und Gast, wobei höchstens sieben zusammenhängende Übernachtungen pro Person der Besteuerung unterfallen.

a) Dieser Maßstab ist nicht vergleichbar mit dem vom Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 4. Februar 2009 (a.a.O. [23 ff.]) bei der Spielgerätesteuer beanstandeten Stückzahlmaßstab, wonach maßgeblich auf die Zahl der vorhandenen Spielgeräte abgestellt wurde. Denn die Kultur- und Tourismusförderabgabe bemisst sich nicht nach der Anzahl der von einem Beherbergungsunternehmer vorgehaltenen Übernachtungsplätze, sondern nach

der Zahl der Übernachtungen pro Person. Insoweit steht der Abgabenmaßstab zumindest in einem lockeren Bezug zu dem besteuerten Aufwand. Da der Inhaber des Beherbergungsbetriebs zudem unschwer ermitteln kann, ob und in welcher Höhe die Abgabe bei seinen Gästen anfällt, ist es ihm grundsätzlich auch möglich, die Kultur- und Tourismusförderabgabe zumindest kalkulatorisch auf die Übernachtungsgäste zu überwälzen. Vergleichbare Probleme wie bei der Bemessung der Spielgerätesteuern nach der Zahl der vorhandenen Spielgeräte (vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 (a.a.O. [23 ff.]) bestehen auch insoweit bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe nicht.

**b)** Es ist auch nicht zu beanstanden, dass die Höhe der jeweils zu entrichtenden Kultur- und Tourismusförderabgabe sich aus der Multiplikation der Anzahl der Übernachtungen mit einem festen Grundbetrag ergibt. Zwar wird hierbei nur unvollkommen dem unterschiedlichen Aufwand Rechnung getragen, der in erheblich unterschiedlichen Übernachtungspreisen zum Ausdruck kommt. Dies ist aus Gründen der vereinfachten Berechnung der Abgabe jedoch gerechtfertigt. Zwar mag es sein, dass es für die meisten Beherbergungsunternehmer, sofern sie nicht Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG sind, nicht mit besonderen Belastungen verbunden wäre, neben der Umsatzsteuer auf Übernachtungen - gemäß einem dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (s. u.) - auch eine prozentuale Kultur- und Tourismusförderabgabe zu berechnen. Auf Seiten der Antragsgegnerin wäre dies jedoch mit einem erheblich höheren Kontrollaufwand verbunden als bei der Erhebung eines Pauschalbetrags. Da sie nicht mit der Erhebung der Umsatzsteuer befasst ist, könnte sie insbesondere nicht auf bereits im Rahmen der Umsatzbesteuerung gewonnene Erkenntnisse zurückgreifen. Zudem verlöre die Kultur- und Tourismusförderabgabe bei einem proportionalen Steuermaßstab entsprechend dem jeweiligen Übernachtungspreis eines der Merkmale, das sie von der Umsatzsteuer unterscheidet (s.o. V.3.b). Schließlich haben Festbeträge im Bereich von Aufwandsteuern durchaus Tradition. So wird die Hundesteuer üblicherweise als Festbetrag erhoben, unabhängig vom Anschaffungspreis bzw. den Unterhaltungskosten für das jeweilige Tier, die ebenfalls erheblich voneinander abweichen können. Sofern Staffelungen nach der Anzahl der gehaltenen Hunde bzw. der Rassezugehörigkeit erfolgen, dienen sie in der Regel nicht der genaueren Erfassung des jeweiligen Aufwands, sondern verfolgen Lenkungsziele mit dem Ziel der Begrenzung der

Gesamtzahl von Hunden bzw. der Zahl bestimmter unerwünschter, weil als gefährlich eingeschätzter Tiere (vgl. OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21. April 2010 - 6 A 10038/10 -, LKRZ 2010, 275).

Die mit dieser Pauschalierung verbundenen Nachteile wiegen zudem jedenfalls im Regelfall nicht so schwer, dass sie nicht mehr gerechtfertigt wäre. Das folgt bereits daraus, dass die absolute Höhe der Abgabe mit 1,00 € pro Übernachtung verhältnismäßig gering ist und wegen der Begrenzung auf sieben Übernachtungen für jeden zusammenhängenden Aufenthaltszeitraum lediglich zu einer Gesamtbelastung pro Gast von höchstens 7,00 € führt. Für die Beherbergungsunternehmer ist die Pauschalierung schon deswegen nicht mit erheblichen Nachteilen verbunden, da sie die Abgabe grundsätzlich auf die Gäste abwälzen können. Eine solche Abwälzung mag zwar im Einzelfall, insbesondere bei längerfristig vereinbarten Preisen schwierig sein. Dennoch ist die Möglichkeit einer zumindest kalkulatorischen Überwälzung in Verbindung mit der vergleichsweise geringen Abgabenhöhe geeignet, die Belastungen der Beherbergungsunternehmer im Regelfall auf ein zumutbares Maß zu begrenzen.

c) Die Beschränkung der Abgabe auf sieben zusammenhängende Übernachtungen führt zwar ebenfalls zu einer Lockerung der Beziehung zwischen der Abgabe und dem jeweils betriebenen Aufwand. Sie ist aber als leicht zu handhabendes Instrument zur Begrenzung der Abgabenhöhe gerechtfertigt. Diese Begrenzung entspricht der Intention des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, die Einführung neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern zu garantieren, die zum historisch gewachsenen Typ der kleinen Kommunalsteuern gehören (Selmer, DÖV 1974, 374; Heun, a.a.O., Art. 105 Rn. 41).

**VIII.** Die Einführung der Kultur- und Tourismusförderabgabe verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

1. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verpflichten das Rechtsstaatsprinzip und die bundesstaatliche Kompetenzordnung alle rechtsetzenden Organe, ihre Regelungen in wechselseitiger bundesstaatlicher Rücksichtnahme so aufeinander abzustimmen, dass den Normadressaten nicht gegenläufige Vorschriften erreichen, die Rechtsordnung also nicht aufgrund unterschiedlicher Anordnungen widersprüchlich wird. Aufgrund dessen darf etwa ein Bundesland durch den Erlass von Abgabenregelungen keine

Lenkungswirkungen erzielen, die den vom Bund als dem zuständigen Sachgesetzgeber erlassenen Regelungen zuwiderlaufen. Darüber hinaus dürfen konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers auch durch auf Spezialzuständigkeiten gründende Einzelentscheidungen eines Landesgesetzgebers nicht verfälscht werden (BVerfG, Urteile vom 7. Mai 1998, - 2 BvR 1876/91, 2 BvR 1083/92, 2 BvR 2188/92, 2 BvR 2200/92, 2 BvR 2624/94 -, BVerfGE 98, 83 [97 f.] und vom 27. Oktober 1998 - 1 BvR 2306/96, 1 BvR 2314/96, 1 BvR 1108/97, 1 BvR 1109/97, 1 BvR 1110/97 -, BVerfGE 98, 265 [301]). Da das in Art. 20 Abs. 1 GG verankerte Gebot zur bundesstaatlichen Rücksichtnahme nicht nur den Bund und die Länder, sondern auch die Gemeinden verpflichtet (vgl. z.B. BVerwG, Urteil vom 28. Juli 1989 - 7 C 65.88 -, BVerwGE 82, 266), gilt der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auch für gemeindliche Satzungen.

2. Durch Art. 5 des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) hat der Bund § 12 Abs. 2 UStG durch Einfügung von Ziff. 11 dahingehend geändert, dass der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent nunmehr auch für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen gilt. Die Kultur- und Tourismusförderabgabe hat zwar zur Folge, dass die mit der Absenkung des Umsatzsteuersatzes für unmittelbare Beherbergungsleistungen mit dem Ziel der Wachstumsbeschleunigung beabsichtigte Entlastung von Beherbergungsunternehmern in ihrer Wirkung beeinträchtigt wird. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung liegt hierin jedoch nicht.

Die beiden genannten Urteile des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai und 27. Oktober 1998 (a.a.O.) sind nämlich auf den vorliegenden Fall nicht ohne weiteres übertragbar. Anders als in diesen Entscheidungen liegt hier weder eine Divergenz zwischen einer Regelung des Bundes aufgrund seiner Sachgesetzgebungskompetenz und einer landesrechtlichen Abgabenregelung mit Lenkungszweck vor, noch geht es um gegenläufige Sachregelungen des Bundes und eines Landes bzw. - im vorliegenden Fall - einer Kommune. Vielmehr handelt

es sich um Abgabenvorschriften des Bundes und der Antragstellerin ohne Lenkungszwecke, die lediglich in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen nicht übereinstimmen.

Entsprechend dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Oktober 1998 (a.a.O.) wäre die Antragsgegnerin nach dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nur dann gehindert gewesen, von ihrer Kompetenz zur Regelung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern Gebrauch zu machen, wenn der Bund die Befugnis hätte, die steuerliche Gesamtbelastung von Beherbergungsunternehmen unabhängig von der jeweiligen Steuerart verbindlich festzulegen. Eine solche Befugnis lässt sich der Kompetenzordnung des Grundgesetzes jedoch nicht entnehmen. Vielmehr steht es den jeweiligen Körperschaften grundsätzlich frei, im Rahmen der ihnen zustehenden Regelungskompetenzen zu entscheiden, inwieweit sie die ihnen zugänglichen Steuerquellen ausschöpfen möchten. Eine Grenze könnte allenfalls dort erreicht sein, wo die Abgabenvorschriften einer Körperschaft es einer anderen faktisch unmöglich machen, von ihren Regelungsbefugnissen sinnvoll Gebrauch zu machen. Das ist bei der Kultur- und Tourismusförderabgabe aber offensichtlich nicht der Fall.

**IX.** Die Satzung der Antragsgegnerin steht auch nicht im Widerspruch zu dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Grundsatz der Normenwahrheit, wonach ein Normgeber sich an dem für den Normadressaten ersichtlichen Regelungsgehalt einer Norm festhalten lassen muss (BVerfG, Beschluss vom 12. Februar 2003 - 2 BvL 3/00 -, BVerfGE 107, 218 [255 f.]; Urteil vom 19. März 2003 - 2 BvL 9/98, 2 BvL 10/98, 2 BvL 11/98, 2 BvL 12/98 -, BVerfGE 108, 1 [25 ff.]; ). Zwar kann die Bezeichnung „Kultur- und Tourismusförderabgabe“ bei isolierter Betrachtung den Eindruck vermitteln, sie stelle eine Abgabe dar, deren Aufkommen ausschließlich zur Förderung kultureller Einrichtungen oder Projekte verwendet werden dürfe. Die Vorschriften der Satzung lassen jedoch in ihrer Gesamtheit keinen Zweifel daran aufkommen, dass es sich nicht um eine in diesem Sinne zweckgebundene Abgabe handelt, sondern um eine Steuer, deren Aufkommen der Verbesserung der allgemeinen Einnahmesituation der Antragsgegnerin dient. Die Bezeichnung „Kultur- und Tourismusförderabgabe“ beinhaltet somit nicht mehr als die von der Antragsgegnerin in der mündlichen

Verhandlung nochmals bekräftigte politische Absichtserklärung, aufgrund der verbesserten Einnahmesituation in größerem Umfang Mittel für kulturelle Belange bereitzustellen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Normenwahrheit ist hierin aber nicht zu sehen, da für den Normadressaten das Fehlen einer Zweckbindung der Abgabe erkennbar ist..

**X.** Schließlich verletzt die Satzung die betroffenen Beherbergungsunternehmer auch nicht in ihrer Berufsfreiheit. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Heranziehung zur Kultur- und Tourismusförderabgabe sie in ihrer durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierten Berufsausübungsfreiheit beeinträchtigt (vgl. BVerfGE, Beschluss vom 3. September 2009 - 1 BvR 2384/08 -, NVwZ 2010, 313), ist dieser Eingriff durch hinreichende Gründe des gemeinen Wohls - die Ausstattung der Antragstellerin mit den für ihre Aufgabenerfüllung erforderlichen finanziellen Mitteln - gerechtfertigt (vgl. BVerfG, Urteil vom 13. Dezember 2000 - 1 BvR 335/97 -, BVerfGE 103, 1 [10]). Er führt nicht zu einer unverhältnismäßigen Belastung, da die Berechnung und Abführung der Kultur- und Tourismusförderabgabe keinen erheblichen Aufwand erfordert und sie zumindest kalkulatorisch auf die Übernachtungsgäste überwälzbar ist. Wegen ihrer geringen Höhe ist auch nicht damit zu rechnen, dass Gäste in erheblichem Umfang auf Unterkünfte außerhalb des Stadtgebiets ausweichen, zumal damit Nachteile wie weitere Wege ins Stadtgebiet sowie Anfahrtskosten verbunden sind.

**XI.** Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO.

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit des Urteils folgt aus § 167 Abs. 2 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11 ZPO.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO).



### **Rechtsmittelbelehrung**

...

gez. Dr. Mildner

gez. Dr. Beuscher

gez. Kröger

### **B e s c h l u s s**

Der Wert des Streitgegenstandes wird auf 5.000 € festgesetzt (§ 52 Abs. 2 GKG).

gez. Dr. Mildner

gez. Dr. Beuscher

gez. Kröger